

## ПРОЦЕДУРА ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ

© 2016 ЯЦУНСЬКА О. С.

УДК 657

### Яцунська О. С. Процедура зменшення корисності основних засобів: організаційно-методичні аспекти

Метою статті є дослідження існуючих підходів щодо формалізації процедури зменшення корисності активів, зокрема основних засобів, та їх подальше поглиблення. Визначено, що запропоновані підходи до формалізації проведення процедури зменшення корисності здебільшого дублюють один одного та не вирішують зазначених проблем (перепон), які стоять на заваді впровадження П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» в практику. Запропоновано авторський підхід щодо організації та методики здійснення процедури зменшення корисності активів. Даний підхід наведено у вигляді структурно-логічної схеми, у якій виокремлено та обґрунтовано основні та пов'язані між собою чотири етапи. Зазначено необхідність доопрацювання та узгодження вітчизняної термінологічної системи бухгалтерського обліку щодо дефінієндуму та дефінієнсу дефініції «балансова (залишкова) вартість», що дозволить дотримуватися вимоги інтернаціональності при побудові термінів та виступить кроком на шляху конвергенції національних та міжнародних стандартів. Обґрунтовано необхідність внесення змін до характеристики рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та його доповнення рахунком другого порядку 136 «Втрати від зменшення корисності» з кореспонденцією за кредитом з дебетом рахунка 97 «Інші витрати».

**Ключові слова:** активи, основні засоби, зменшення корисності активів, оцінка, балансова вартість, сума очікуваного відшкодування, справедлива вартість, чиста вартість реалізації, теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень, втрати від зменшення корисності, бізнес-модель.

Рис.: 1. Бібл.: 20.

Яцунська Олеся Сергіївна – аспірантка кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, Одеський національний економічний університет (вул. Преображенська, 8, Одеса, 65082, Україна)

E-mail: y\_olesya@ukr.net

УДК 657

UDC 657

### Яцунская О. С. Процедура уменьшения полезности основных средств: организационно-методические аспекты

Цель статьи состоит в исследовании существующих подходов к формализации процедуры обесценения активов, в частности основных средств, и их дальнейшее углубление. Установлено, что предложенные подходы к формализации проведения процедуры уменьшения полезности в основном дублируют друг друга и не решают указанных проблем (препятствий), которые мешают внедрению П(С)БУ 28 «Уменьшение полезности активов» в практику. Предложен авторский подход к организации и методике осуществления процедуры обесценения. Данный подход приведен в виде структурно-логической схемы, в которой выделены и обоснованы основные и связанные между собой четыре этапа. Отмечена необходимость доработки и согласования отечественной терминологической системы бухгалтерского учета относительно дефиниендум и дефиниенса дефиниции «балансовая (остаточная) стоимость», что позволит преодолеть определённую несогласованность и соблюсти требование интернациональности при построении терминов, а также выступит продвижением на пути конвергенции национальных и международных стандартов. Обоснована необходимость внесения изменений в характеристику счёта 13 «Износ (амортизация) необоротных активов» и его дополнения счётом второго порядка 136 «Потери от уменьшения полезности» с корреспонденцией по кредиту с дебетом счёта 97 «Прочие расходы».

**Ключевые слова:** активы, основные средства, оценка, балансовая стоимость, сумма ожидаемого возмещения, справедливая стоимость, чистая стоимость реализации, настоящая стоимость будущих чистых денежных поступлений, потери от уменьшения полезности, бизнес-модель.

Рис.: 1. Библ.: 20.

Яцунская Олеся Сергеевна – аспирантка кафедры бухгалтерского учета и аудита, Одесский национальный экономический университет (ул. Преображенская, 8, Одесса, 65082, Украина)

E-mail: y\_olesya@ukr.net

### Iatsunskia O. S. The Procedure of Diminishing Utility of Fixed Assets: Organizational-Methodical Aspects

The article is concerned with studying existing approaches to formalization of the procedure of depreciation of assets, in particular fixed assets, and their further developing. It is found that the proposed approaches to formalizing the procedure of diminishing utility are largely duplicative and don't solve the problems (obstacles) specified, which prevent implementation the of P(S)A 28 «Diminishing utility of assets» into practice. The author's own approach to organization and methodology of implementing the procedure of evaluation has been proposed. This approach is provided in form of a structurally-logical schema, where the basic and interconnected four stages are allocated and substantiated. The need to refine and harmonize the domestic terminology of accounting concerning definiendum and definiens of the definition of «book (net book) value» has been specified that will make possible to overcome a certain inconsistency and observe the requirement of internationality when building up terms, and will also appear as progress towards convergence of national and international standards. The necessity of amending the feature of the bill 13 «Wear and tear (depreciation) of non-current assets» and its supplementing by the second order bill 136 «Losses from diminishing utility» with correspondence on the loan with the debit of the bill 97 «Other expenses» has been substantiated.

**Keywords:** assets, fixed assets, valuation, book value, amount of anticipated amend, fair value, net value of implementation, present value of the anticipated net income, losses from diminishing utility, business model.

Fig.: 1. Bibl.: 20.

Iatsunskia Olesia S. – Postgraduate Student, Department of Accounting and Auditing, Odesa National Economic University (8 Preobrazhenska Str., Odesa, 65082, Ukraine)

E-mail: y\_olesya@ukr.net

Сучасна політична та економічна нестабільність в Україні має суттєвий негативний вплив на діяльність суб'єктів господарювання, що відображається у стрімкому падінні їх бізнес-активності. Адаже за результатами статистичних спостережень можна кон-

статувати скорочення загальної кількості суб'єктів господарювання, перехід суб'єктів малого підприємництва від загальної до спрощеної системи оподаткування, що зумовлено падінням розмірів отримуваних доходів; скорочення ринків збуту продукції внаслідок розірвання

сталих ділових стосунків з країнами-партнерами, здійсненню антитерористичної операції у східних регіонах країни, анексією АР Крим; значне падіння платоспроможності споживачів та, як наслідок, зменшення попиту на інвестиційні та споживчі товари тощо. Дані умови спричиняють необхідність перевірки активів підприємства на предмет зменшення корисності відповідно до вимог національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Історично склалося, що методологічні засади щодо відображення в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності не завжди перебували в полі академічного інтересу. Так, проводячи огляд наукової літератури щодо цього питання, можна відзначити декілька часових інтервалів, для яких характерною була активна наукова полеміка щодо проблем бухгалтерського відображення та саме необхідності проведення процедури зменшення корисності активів.

1. Впровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» (далі – П(С)БО 28) у грудні 2004 р., який було розроблено відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» (далі – МСБО 36).

У цей період (2005 р.) питанням практичної реалізації норм П(С)БО 28 було приділено увагу декількома авторами, серед яких С. Зубилевич, якою були визначені кроки проведення процедури зменшення та відновлення корисності активів [1, с. 9–13]; О. Макеєва, яка зазначила відсутність відповідної первинної документації та необхідність урахування сум амортизаційних відрахувань при визначенні чистих грошових надходжень від реалізації продукції, які в подальшому використовуються для визначення теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від використання активу [2, с. 232–237], та І. Павлюк, який запропонував зміни у порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку фактів зменшення та відновлення корисності основних засобів, які раніше підлягали переоцінці [3, с. 21–26].

2. Обрання Україною вектора євроінтеграції та прийняття рішення щодо впровадження МСФЗ, що було відбито у Розпорядженні № 911-р від 24 жовтня 2007 р. «Про схвалення стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні».

На цьому етапі дослідниками більш уваги було приділено саме трактуванню положень МСФЗ, впровадження яких очікувалося в найближчому майбутньому (очікувано в 2010 р.), або конвергенції вітчизняних П(С)БО до їх міжнародних першоджерел. Так, коментарі щодо практичної реалізації норм МСФЗ 36 розглядалися С. Головим і В. Костюченко [4, с. 318–350]; Л. Ловінською [5, с. 174–185].

3. Світова економічна криза 2008–2009 рр., яка саме визнала об'єктивну необхідність здійснення процедури знецінення активів суб'єкта господарювання задля надання транспарентної фінансової звітності, що знов обернуло увагу науковців в бік досліджуваної облікової процедури. Так, до цієї проблеми звернулися ро-

сійські науковці І. Баймуратов [6, с. 17–21], Д. В. Тихоморов [7, с. 2–11], М. А. Вахрухіна [8], Е. С. Бороніна [9, с. 113–127] тощо.

4. Впровадження МСФЗ в Україні відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р., починаючи з 2012 р., і подальше доопрацювання й узгодження українських стандартів бухгалтерського обліку в напрямку їх гармонізації та конвергенції з міжнародними. У цей період дослідники більше були зосереджені на інституціональних змінах в обліку в умовах глобалізації та їх впливі на якість фінансової звітності. Саме в цьому контексті авторами розглядалися питання дотримання вимог П(С)БО та МСФЗ, зокрема П(С)БО 28 та МСБО 36, у практичній площині та перешкод їх реалізації [10, с. 97–110; 11, с. 297–306; 12, с. 594–601].

Однак, незважаючи на свою десятирічну історію та здобутки науковців, норми П(С)БО 28 так і не знайшли відображення в діяльності бухгалтерів-практиків, що насамперед пов'язано з відсутністю чіткого алгоритму дій, методичного забезпечення та документального оформлення щодо процедури зменшення корисності в рамках облікового процесу.

Враховуючи вищевикладене, метою статті постає дослідження існуючих підходів щодо формалізації процедури зменшення корисності активів та їх подальше поглиблення. Досягнення поставленої мети обумовлює вирішення таких завдань:

- ✦ проаналізувати практичну реалізацію норм П(С)БО 28 на базі досліджень науковців-попередників та даних статистичних спостережень;
- ✦ узагальнити визнані науковцями перепони, що стоять на заваді дотримання вимог стандарту щодо необхідності здійснення процедури зменшення корисності;
- ✦ дослідити та поглибити організаційно-методичні аспекти процедури зменшення корисності активів.

У контексті глобалізаційних та євроінтеграційних процесів в Україні пріоритетного значення набувають заходи щодо створення якісної системи бухгалтерського обліку, спрямованої на задоволення вимог різних користувачів. Одним із шляхів у межах поставленої мети виступають гармонізація та конвергенція українських Положень (стандартів) бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (бухгалтерського обліку).

Так, на базі МСБО 36 «Зменшення корисності активів» (IAS 36 «Impairment of Assets»), відповідно до Наказу Міністерства Фінансів України № 817 від 24.12.2004 р. було оприлюднено П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Але, незважаючи на свою більш ніж десятирічну історію, зазначений стандарт за дослідженнями різних часів [5, с. 175; 10, с. 100] так і не знайшов практичної реалізації. Вагомим доказом нехтування вимог визначеного облікового стандарту також можуть служити дані статистичних спостережень за країною в цілому, опубліковані в статистичному бюлетені «Основні засоби України 2014 рік» [13]. А саме, форма подання інформації в

даному збірнику практично дублює показники форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності», в якій зазначено стовпчик 11 «Втрати від зменшення корисності»; але даний показник взагалі відсутній у статистичному виданні. Даний факт дозволяє нам зробити умовивід, що норми П(С)БО 28 так й не були втілені в життя.

**П**ерепонами, що стоять на заваді практичного впровадження П(С)БО 28, можна визнати: 1) перепони, так би мовити, загального інституціонального характеру – це «... конфлікт економічних інтересів різних суб'єктів..., дисбаланс у задоволенні інформаційних вимог із перекосом у бік інтересів державних органів із формуванням облікових даних для цілей оподаткування» [10, с. 109]; «...низька офіційна відповідальність за неправильне складання фінансової звітності...», «... нерозуміння і неправильне тлумачення окремих норм П(С)БО та нездатність до ... професійних суджень», недовіра до П(С)БО, намагання гармонізації бухгалтерського обліку з системою оподаткування, відсутність реального користувача фінансової інформації та «... обмеження щодо вартості фінансової звітності...» [14, с. 203]; 2) перепони щодо впровадження зазначеного стандарту – «відсутність будь-якої традиційної системи збору даних щодо факторів зменшення чи відновлення корисності», «відсутність відповідної первинної документації» [2, с. 233]; відсутність практичного досвіду оцінки корисності та методичних рекомендацій до стандарту [5, с. 175]; «наявність інформаційної бази, яка б свідчила про вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на корисність активу», визначення суми очікуваного відшкодування, визначення групи активів, що генерує грошові кошти [12, с. 598–601].

З метою висвітлення методичних засад здійснення процедури зменшення корисності активів авторами за різних часів були виокремлені певні її етапи:

- ✦ оцінка наявності ознак втрати корисності активів підприємства на дату балансу; визначення чистої ціни реалізації та/або вартості його використання; порівняння балансової вартості активу з сумою його очікуваного відшкодування; відображення втрат від зменшення корисності на рахунках бухгалтерського обліку; підготовка необхідних приміток щодо зменшення корисності активу [1, с. 9–13];
- ✦ визначення генеруючих одиниць, визначення ознак наявності знецінення для індивідуальних активів та генеруючих одиниць; визначення відшкодуваної суми; розрахунок збитку від знецінення; відображення збитку від знецінення [7, с. 6];
- ✦ виявлення ознак, які можуть свідчити про факт знецінення активів на дату складання фінансової звітності; визнання відшкодуваної суми; співставлення відшкодуваної вартості активу з його балансовою вартістю; визнання у фінансовій звітності збитку від знецінення [8];
- ✦ визначення необхідності здійснення тестування; визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж; визначення цінності

використання об'єкта, що включає оцінку майбутніх надходжень та вибуття грошових коштів від одиниці, яка генерує грошові кошти, визнання ставки дисконтування; відображення результатів знецінення в звітності [9, с. 113–115];

- ✦ визначення суми очікуваного відшкодування; визначення балансової вартості об'єкта; порівняння вартостей; розкриття інформації у фінансовій звітності [15, с. 20].

Але слід відзначити, що, незважаючи на значну кількість авторських підходів щодо алгоритму дій в контексті здійснюваної процедури, вони здебільшого дублюють один одного та не вирішують зазначених вище проблем (перепон), які стоять на заваді її впровадження в практику. Зокрема, в жодному з окреслених підходів не зазначені джерела інформації та їх документальне оформлення, що обумовлює необхідність їх доопрацювання та поглиблення. З цією метою, ґрунтуючись на здобутках попередників та правових засадах регулювання, нами було запропоновано авторський підхід щодо організації та методики здійснення процедури зменшення корисності активів (*рис. 1*).

Даний підхід наведено у вигляді структурно-логічної схеми, у якій виокремлено та обґрунтовано основні та пов'язані між собою чотири етапи; що, залежно від запропонованого алгоритму дій, підкріплені джерелами необхідної інформації або їх документальним оформленням.

**Т**ак, відповідно до запропонованої схеми, першим етапом на шляху організації бухгалтерського обліку на підприємстві виступає саме формування та розробка положень його системи облікової політики та їх відбиття у Наказі про облікову політику. Зокрема, по відношенню до досліджуваної процедури необхідно визначити та обґрунтувати критерії суттєвості ознак, які свідчать про зменшення корисності об'єктів основних засобів та обумовлюють необхідність коригування оцінки основних засобів з причин виявлення істотних помилок або суттєвих змін вартості під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів [9, с. 15–16].

За основу визначення даних критеріїв можна обрати запропонований у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 від 30.09.2003 р. (далі – Методичні рекомендації № 561) поріг суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів у розмірі 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величину, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Наступним кроком даного етапу виступає визначення елементів системи облікової політики суб'єкта господарювання щодо об'єктів основних засобів за стадіями їх життєвого циклу (надходження, продуктивне використання, відновлення та поліпшення якісних характеристик та вибуття), гіпотетична чисельність яких була нами детально досліджена у праці [16, с. 82–83].

Другим етапом постає проведення інвентаризації об'єктів основних засобів підприємства перед складан-



ням річної фінансової звітності. Включення даного етапу до складу структурно-логічної схеми проведення процедури зменшення корисності обумовили декілька підстав: перш за все, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р., інвентаризація забезпечує достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; по-друге, відповідно до п. 5 «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» № 879 від 02.09.2014 р., одним із завдань інвентаризації виступає «виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих...», тобто знецінилися.

Отже, виходячи з наведеного, обов'язки щодо щорічного проведення тестування основних засобів на зменшення корисності необхідно надати інвентаризаційній комісії, до складу якої необхідно залучити фахівців з фінансового менеджменту, інвестиційного аналізу та маркетингу [12, с. 599]. Тієї ж думки дотримується Л. Г. Ловінська, обґрунтовуючи це тим, що визнання та оцінка зменшення корисності активу здійснюється на дату складання річної звітності, тому й проводити аналіз змін корисності активів слід під час проведення річної інвентаризації [5, с. 177].

На підставі затверджених за підприємством Наказу про проведення інвентаризації, Наказу про створення інвентаризаційної комісії та Плану проведення інвентаризації, до якого необхідно включити пункт щодо проведення тестування основних засобів на предмет зменшення корисності, здійснюється перевірка наявності та фактичного стану об'єктів основних засобів, корисність яких може зменшитися.

У подальшому здійснюється оцінка наявності ознак, що свідчать про потенційне зменшення корисності основних засобів, та визначення їх відповідності критерієм суттєвості, що були визначені на першому етапі, на підставі зовнішніх (дані біржових, дилерських та посередницьких ринків; показники соціально-економічного розвитку країни) та внутрішніх (внутрішня прогнозна та аналітична інформація) джерел інформації.

При цьому слід зазначити, що нами було використано словосполучення «зовнішні джерела інформації» та «внутрішні джерела інформації», які наведено МСБО 36 в англійській (*External sources of information, Internal sources of information*) та українській версіях перекладу. Однак П(С)БО 28 не зазначає такого групування джерел інформації, але, наводячи їх ідентичний до МСБО 36 перелік, визнає їх «ознаками можливого зменшення корисності». На думку Л. Г. Ловінської, таке розмежування є «важливим з позиції аналізу ситуації щодо доцільності проведення процедури» знецінення. Адже зовнішні джерела інформації «як базу оцінки справедливої вартості дають ринкову вартість, тоді як внутрішні... – відмінні від ринкової вартості». Тож, як зазначає дослідниця, «необхідність перегляду корисності після проведення переоцінки виникне на підставі внутрішніх джерел» [5, с. 178].

Е. С. Бороніна наводить власну класифікацію ознак, які передбачають знецінення, зокрема ті, що відносяться безпосередньо до об'єкта основних засобів, та ті, що відносяться до діяльності суб'єкта господарювання в

цілому. За підходом дослідниці, якщо мають місце ознаки, що відносяться безпосередньо до об'єкта основних засобів, то задля визначення суми очікуваного відшкодування необхідно проводити співставлення його балансової вартості з справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж, та відображати у звітності найменшу. У разі ж наявності ознак, які мають відношення до діяльності підприємства в цілому, необхідно визначити цінність одиниці, що генерує грошові кошти, якою можна розглядати окреме підприємство або операційний сегмент [9, с. 113–114]. Однак запропонованою авторській підхід має деякі дискусійні питання. Адже за яким алгоритмом слід діяти, якщо підприємством були виявлені ознаки зменшення корисності, що мають безпосередньо відношення до об'єкта основного засобу (наприклад, його фізичне пошкодження), який виступає складовою одиниці, яка генерує грошові кошти (далі ОГТК)?

Надалі, якщо не виявлено ознаки потенційних втрат від зменшення корисності, або виявлено, однак вони не відповідають критеріям суттєвості, Інвентаризаційна комісія повинна надати документальне підтвердження цього факту. Як такий документ ми пропонуємо складати «Акт про наявність/ відсутність ознак потенційних втрат від зменшення корисності основних засобів або ОГТК», який буде засвідчувати дотримання підприємством норм П(С)БО 28.

У протилежному випадку, тобто за наявності зазначених ознак та їх відповідності критеріям суттєвості, на підставі складеного Акту інвентаризаційна комісія переходить до наступного (третього) етапу проведення процедури зменшення корисності. На даному етапі здійснюється визнання та оцінка втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів або ОГТК. Відповідно до П(С)БО 28 та МСБО 36 втрати від зменшення корисності являють собою суму перевищення балансової (*залишкової*) вартості активу над сумою його очікуваного відшкодування (*курсив* – має місце лише у П(С)БО). Своєю чергою, сума очікуваного відшкодування – це «найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу». При цьому слід відзначити, що «... орієнтація на більшу з двох оцінок відповідає принципу обачності до визнання можливих втрат...» [5, с. 175].

Виходячи з визначень наведених дефініцій, третій етап включає визначення балансової (*залишкової*) вартості, обчислення суми очікуваного відшкодування об'єкта основних засобів або ОГТК та їх порівняння, які більш детально будуть розглянуті нами далі.

Однією з найбільш зрозумілих постає процедура обчислення балансової (*залишкової*) вартості об'єкта основних засобів. Однак це на перший погляд. Адже МСБО 16 і МСБО 36 тлумачать балансову вартість як «суму, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності». Своєю чергою, П(С)БО 7 «Основні засоби» наводить дефініцію «залишкова вартість», яка трактується як «різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу та сумою його накопиченої амортизації (зносу)».

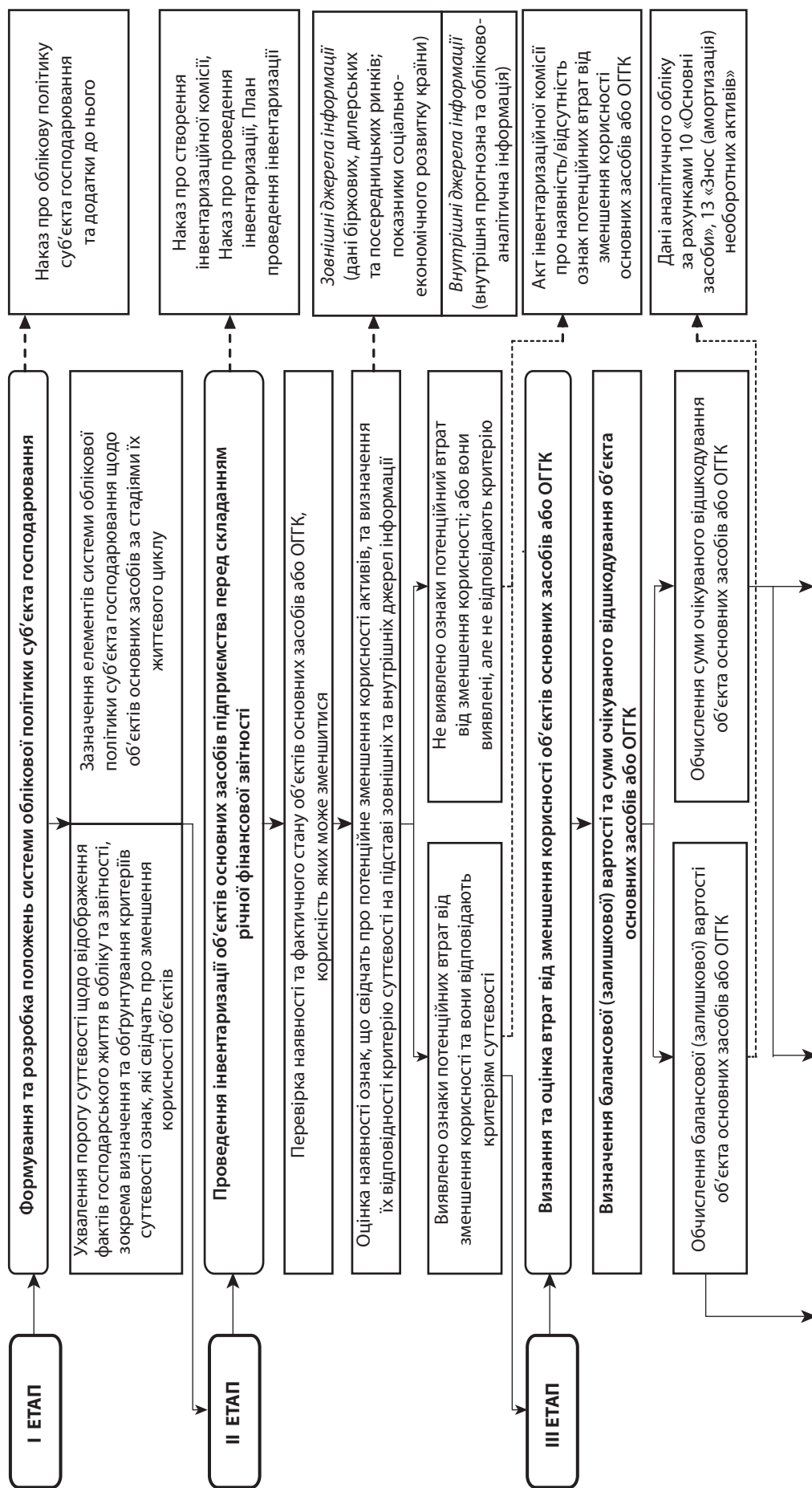


Рис. 1. Структурно-логічна схема проведення процедури зменшення корисності об'єктів основних засобів та ОГГК (початок)

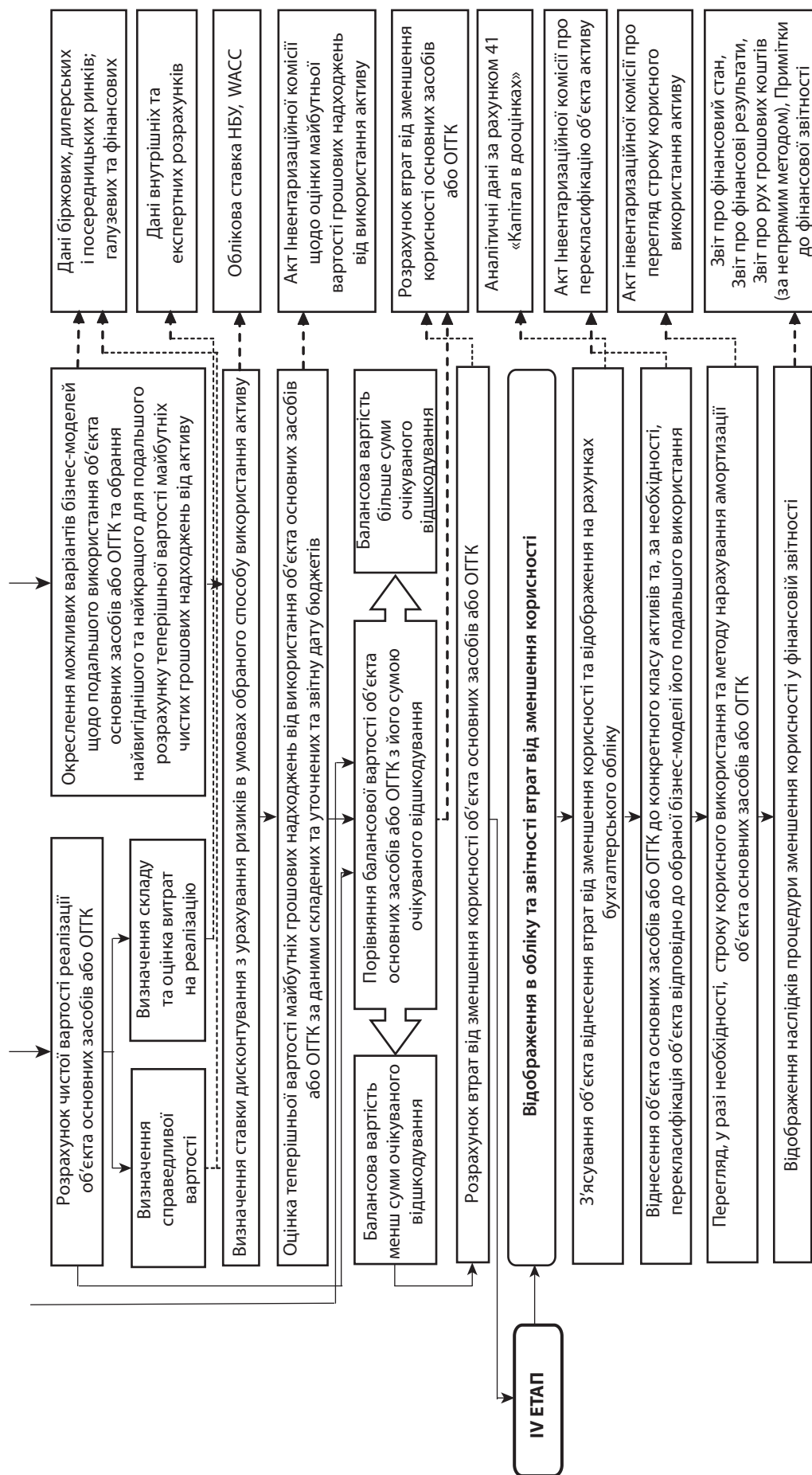


Рис. 1. Структурно-логічна схема проведення процедури зменшення корисності об'єктів основних засобів та ОГК (закінчення)

Зазначену дефініцію стандарт також використовує у визначенні «зменшення корисності». Але звернувшись до термінів, наведених в загальних положеннях до П(С)БО 28, а саме – втрат/ вигід від зменшення/відновлення корисності активів, можна побачити застосування одразу двох досліджуваних нами дефініцій (балансова (залишкова) вартість).

Наводячи порядок заповнення форм фінансової звітності за статтею «Основні засоби», Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 від 28.03.2013 р. застосовують термін «залишкова вартість», «яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу».

Отже, наведене вище дозволяє нам зробити висновки про тотожність за сутністю даних дефініцій у вітчизняній нормативній базі. Але використання одночасно обох дефініцій, призводить до плутанини у термінологічному полі бухгалтерської науки. Вирішення цієї проблеми нам вбачається можливим двома шляхами: 1) використання у нормативній літературі дефініції «залишкова вартість» та усунення терміна «балансова (залишкова) вартість», що дозволить подолати визначену неузгодженість у вітчизняній законодавчій базі; 2) введення замість дефініції «залишкова вартість» терміну «балансова вартість», що дозволить дотримуватися вимоги інтернаціональності щодо побудови термінів та виступить кроком на шляху конвергенції національних та міжнародних стандартів.

Іншим питанням постає відмінність у дефінієнці зазначеної дефініції, зокрема відсутність у вітчизняному варіанті другого від'ємника – «накопичених збитків від зменшення корисності». Хоча, відповідно до п. 15 П(С)БО 28 втрати від зменшення корисності визнаються з «одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості». Таким чином, вважаємо за доцільне доповнення та викладення в такій редакції визначення балансової (залишкової) вартості: «залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу та сумою його накопиченої амортизації (зносу) й *накопичених втрат від зменшення корисності*» (*курсив* – доповнено автором).

Обчислення суми очікуваного відшкодування об'єкта основних засобів або ОГГК підпорядковує собі розрахунок їх чистої вартості реалізації, тобто різниці між справедливою вартістю та витратами на реалізацію, склад та оцінка яких здійснюється на підставі внутрішніх даних та експертних розрахунків. До основи визначення справедливої вартості можуть бути покладені зазначені у МСФЗ 13 «Оцінка справедливості вартості» (далі – МСФЗ 13), зокрема вхідні дані 1–3 рівня (дані біржових, дилерських та посередницьких ринків; фінансових прогнозів тощо).

На думку В. Я. Соколова, найкращою оцінкою справедливої вартості виступає ринкова вартість на активному немонополізованому рівні, а у разі відсутності останнього, як оцінка приймається дисконтований дохід від визначеного активу. При цьому автор стверджує, а його тезу підтримують Е. С. Бороніна та Т. Б. Цига-

нова, що «цінність використання», на відміну від справедливої вартості, відображає оцінки, здійсненні організацією, в том числі й вплив факторів, які притаманні тільки даній організації. До таких факторів, які не враховуються справедливою вартістю, автором визнано: синергетичний ефект від спільного використання основних засобів; додаткову вартість в результаті створення портфеля нерухомості на різних територіях; конкретні правові обмеження, податкові пільги або тягар по відношенню до теперішнього володаря основних засобів [17, с. 12; 18, с. 62–63; 9, с. 66].

На шляху обчислення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від активу першим кроком виступає окреслення можливих бізнес-моделей щодо подальшого використання об'єкта основних засобів або ОГГК та обрання найвигіднішого та найкращого для подальшого використання, тобто такого, яке є фізично можливим, юридично дозволеним та фінансово обґрунтованим. Окреслення бізнес-моделі передбачає процес управління активом, зокрема: спосіб отримання майбутніх економічних вигід від його використання, що визначає віднесення об'єкта основних засобів до відповідного класу активу (основні засоби, інвестиційна нерухомість; необоротні активи, утримувані для продажу); вибір методики його обліку, які виступають важливим моментом у процесі визначення та розробки облікової політики суб'єкта господарювання (модель собівартості або переоцінки) [10, с. 317–327]. З думкою необхідності прогнозування використання декількох сценаріїв розвитку бізнесу (бізнес-моделей) також погоджується І. Ю. Баймуратов [6].

У подальшому, для розрахунку теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень, виходячи з обраної бізнес-моделі управління об'єктом основних засобів або ОГГК, застосовується ставка дисконту. Відповідно до П(С)БО 28 та МСБО 36 ставка дисконту «базується на ринковій ставці відсотка (за вирахуванням податку), що використовуються в операціях з аналогічними активами», ставка відсотка за можливими позиками або розрахована за методом середньозваженої вартості капіталу (WACC).

На думку Е. С. Бороніної, ставку дисконтування слід визначати за методом середньозваженої вартості капіталу, бо він є більш точнішим, ніж використання як дисконту відсотка за державними цінними паперами та відображає специфіку діяльності та умови господарювання саме даного підприємства [9, с. 117–121].

Наступним кроком виступає оцінка теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від використання об'єкта основних засобів або ОГГК за даними складених та уточнених бюджетів за обраною бізнес-моделлю управління активом та визначеною ставкою дисконтування. Результати даної оцінки, проведеної членами Інвентаризаційної комісії, слід відбити в Акті інвентаризаційної комісії щодо оцінки майбутньої вартості грошових надходжень від використання активу.

Ключовим моментом третього етапу постає процес порівняння попередньо визначених балансової (залишкової) вартості активу із сумою його очікуваного



використання та, за необхідності, розрахунок втрат від зменшення корисності. Для відображення цієї операції не передбачено форми документа в Наказі Міністерства Статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» № 352 ВІД 29.12.1995 р., що й не дивно, бо П(С)БО 28 було оприлюднено аж через 10 років. Але, спираючись на ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що «підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій», постає необхідність розробки форми первинного документа для відображення розрахунку втрат від зменшення корисності основних засобів або ОГГК. При цьому, на нашу думку, даний розрахунок має містити дані щодо визначення балансової (залишкової) вартості, чистої вартості реалізації та теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень.

Т. В. Машковою була здійснена спроба розробки «Відомості розрахунку зменшення/збільшення корисності активів (за витратним підходом)», яка, за словами автора, «дозволяє: раціонально організувати бухгалтерський облік втрат від зменшення корисності активів; правильно, своєчасно та повно відображати інформацію про втрати від зменшення корисності на рахунках бухгалтерського обліку; отримати інформацію для прийняття управлінських рішень щодо планування переліку та величини витрат, необхідних для відновлення корисності» [19, с. 122–123, 293]. Однак, на наш погляд, розроблена автором форма первинного документа за своїм змістом більш нагадує звіральну відомість, та, на жаль, не виконує делегованих їй автором функцій.

**Ч**етвертим, і останнім, етапом проведення процедури зменшення корисності об'єктів основних засобів та ОГГК виступає відображення в обліку та звітності втрат від зменшення корисності.

Методика відображення втрат від зменшення корисності активів залежить від того підлягали лі раніше ці активи переоцінці або ні. У разі, якщо раніше дооцінка не здійснювалася, відповідно до п. 31 П(С)БО 7 «Основні засоби» «втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів». Однак, згідно з Інструкцією «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291 від 30.11.1999 р. (далі – Інструкція № 291) за кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» слід відображати «нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів», та нічого не йдеться про втрати від зменшення корисності. Та, як наслідок, у наведених кореспонденціях рахунків відсутній рахунок 97 «Інші витрати», на субрахунку якого здійснюється облік втрат від зменшення корисності (972 «Втрати від зменшення корисності»). При цьому привертає увагу ще й редакційна неточність. Зокрема, відповідно до «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» та Інструкції щодо його використання рахунок 13 має наз-

ву «Знос (амортизація) необоротних активів», але за текстом характеристики рахунку в Інструкції наведена назва «Знос необоротних *матеріальних* активів» (*курсів – наш*), яка потребує нівелювання.

Своєю чергою, за рахунком 97 «Інші витрати», як і за всіма рахунками витрат періоду, відсутня його характеристика. Однак, у типовій кореспонденції зазначено зв'язок між даним рахунком за дебетом з кредитом рахунка 10 «Основні засоби». Але, виходячи з наведеної у Інструкції № 291 характеристики рахунка 10 «Основні засоби», за кредитом відображаються операції з «вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів». Тобто, в контексті наведеної характеристики рахунка 10 «Основні засоби» маються на увазі субрахунки до рахунка 97 «Інші витрати», а саме – 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» та 976 «Списання необоротних активів». Отже, виходить, що в зазначеній Інструкції взагалі відсутній даний вид господарської операції.

Однак у Додатку до «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» № 561 від 30.09.2003 р. (далі – Методичні рекомендації № 561) наведена така кореспонденція рахунків для втрат від зменшення корисності Дебет 972 «Втрати від зменшення корисності» з кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

**О**тже, за результатами даного етапу дослідження можна заключити, що обумовлена необхідність доопрацювання та узгодження регулювання бухгалтерського обліку на нормативному рівні. Тобто, необхідно привести у відповідність Інструкцію № 291 до вимог П(С)БО 7, П(С)БО 28 та Методичних рекомендацій № 561, а саме:

- ✦ додати до кореспонденції рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» за кредитом дебет рахунка 97 «Інші витрати»;
- ✦ доповнити та викласти в такій редакції характеристику рахунка 13 «Знос (амортизація) основних засобів» – За кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» відображається нарахування амортизації, *сума дооцінки зносу (накопиченої амортизації) активів та втрати від зменшення корисності активів; за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) внаслідок вибуття активів (продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової їх ліквідації), суму уцінки зносу (накопиченої амортизації) активів та вигід від відновлення корисності (курсів – додано автором).*

Враховуючи викладені автором вище зміни та доповнення, цілком логічним постає необхідність визнання окремого аналітичного рахунка до рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» для узагальнення інформації за понесеними втратами від зменшення корисності необоротних активів. Передумовами такого більш детального розкриття інформації виступають:



двоєке зменшення балансової (залишкової) вартості на суму накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності відповідно до тлумачення балансової вартості у МСБО 16 та запропонованих авторських доповнень; необхідність окремого накопичення інформації щодо втрат від зменшення корисності задля проведення, у разі відсутності внутрішніх та зовнішніх ознак, процедури відновлення корисності активів; стрибкоподібна, ситуативна сутність зменшення корисності, яка відрізняє її від традиційного списання вартості в результаті амортизації [20, с. 13].

**Т**аким чином, вважаємо необхідним доповнити Інструкцію № 291 за рахунком 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» рахунком другого порядку 136 «Втрати від зменшення корисності», що дозволить значно підвищити змістовне наповнення інформаційних потоків для процесу управління.

У разі, якщо раніше об'єкти основних засобів підлягали переоцінці, то відповідно до п. 20 П(С)БО 7 «у разі наявності ... перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу в дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця ... включається до витрат звітнього періоду». Тобто у даному випадку втрати від зменшення корисності відображаються за дебетом рахунка 41 «Капітал в дооцінках».

Надалі, у разі прийняття управлінського рішення щодо доцільності зміни бізнес-моделі управління активом, на підставі Акту інвентаризаційної комісії здійснюється перекласифікація об'єкта основних засобів; змінюють, за необхідності, модель обліку та переглядають строк корисного використання й метод нарахування амортизації.

За логікою облікового процесу, вінцем запропонованої структурно-логічної схеми виступає відображення наслідків процедури зменшення корисності об'єктів основних засобів та ОГТК у фінансовій звітності та примітках до неї.

Отже, можна зазначити, що викладені в структурно-логічній схемі організаційно-методичні аспекти проведення процедури зменшення корисності дозволяють нівелювати окреслені перепони, які перешкоджають процесу імплементації П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» та сприятиме його використанню; що, своєю чергою, дозволить знизити рівень фальсифікації фінансової звітності в контексті недотримання вимог облікових стандартів та, підвищити рівень її транспарентності.

## ВИСНОВКИ

Дослідження організаційно-методичних аспектів процедури зменшення корисності об'єктів основних засобів та одиниць, які генерують грошові кошти, дозволило зробити такі висновки та сформулювати перспективи подальших розробок.

1. Сучасні підходи науковців щодо порядку здійснення процедури зменшення корисності носять дещо загальний характер, дублюють один одного та не вирішують переліку існуючих перепон, що стоять на заваді імплементації норм П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

2. Ґрунтуючись на здобутках попередників та правових засадах регулювання, запропоновано авторський підхід щодо організації та методики здійснення процедури зменшення корисності активів, який дозволяє нівелювати окреслені перепони, що перешкоджають процесу імплементації П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» та сприятиме його використанню; що, своєю чергою, дозволить знизити рівень фальсифікації фінансової звітності в контексті недотримання вимог облікових стандартів та підвищити рівень її транспарентності

3. На підставі проведеного порівняльного аналізу української нормативної бази та Міжнародних стандартів фінансової звітності зазначено необхідність доопрацювання та узгодження вітчизняної термінологічної системи бухгалтерського обліку щодо дефінієндуму та дефінієнсу дефініції «балансова (залишкова) вартість», що дозволить подолати визначену неузгодженість та дотримуватися вимоги інтернаціональності щодо побудови термінів та виступить кроком на шляху конвергенції національних та міжнародних стандартів.

4. Обґрунтовано необхідність внесення змін до характеристики рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та його доповнення рахунком другого порядку 136 «Втрати від зменшення корисності» з кореспонденцією за кредитом з дебетом рахунка 97 «Інші витрати».

Відповідно до отриманих у статті результатів до перспектив подальших досліджень слід віднести підготовку проектів Методичних рекомендацій до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» та змін до розділу III «Порядок інвентаризації активів та зобов'язань» «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» № 879 від 02.09.2014 р. щодо проведення процедури зменшення корисності активів; розробку форми первинного документа для оформлення процедури зменшення корисності та відображення її результатів. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. **Зубилевич С. Я.** Уменьшение полезности активов / С. Я. Зубилевич // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 2. – С. 9–13.
2. **Макеєва О. В.** Зменшення корисності основних засобів – проблеми бухгалтерського відображення / О. В. Макеєва // Вісник соціально-економічних досліджень. – Одеса : ОНЕУ, 2005. – № 22. – С. 232–237.
3. **Павлюк І.** Изменения в бухгалтерском учете уменьшения и восстановления полезности основных средств / И. Павлюк // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 12. – С. 21–26.
4. **Голов С. Ф.** Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Харків : Фактор, 2013. – 1072 с.
5. **Ловінська Л. Г.** Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Ловінська Людмила Геннадіївна. – К., 2007. – 475 с.

**6. Баймуратов И. Ю.** Практические аспекты анализа нефинансовых активов на предмет обесценения в условиях кризиса / И. Ю. Баймуратов // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 1 (133). – С. 17–21.

**7. Тихомиров Д. В.** Обесценение активов в отчетности компаний: требования стандартов и итоги 2008–2010 годов в мире и России / Д. В. Тихомиров // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 36 (186). – С. 2–11.

**8. Вахрушина М. А.** Тестирование активов на обесценение при составлении финансовой отчетности: практические аспекты [Электронный ресурс] / М. А. Вахрушина // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2011. – № 1. – Режим доступа : <http://www.fnotchet.ru/article.html?id=76>

**9. Боронина Э. С.** Совершенствование процедур бухгалтерской оценки основных средств в учетно-информационной системе организаций : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Элла Сергеевна Боронина. – Новосибирск, 2011. – 166 с.

**10. Лоханова Н. О.** Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : монографія / Н. О. Лоханова. – Херсон : Грін Д. С., 2012. – 400 с.

**11. Кузіна Р. В.** Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку : монографія / Р. В. Кузіна. – Херсон : Грін Д. С., 2015. – 416 с.

**12. Яцунська О. С.** Проблеми відображення зменшення корисності основних засобів / О. С. Яцунська // Економічні науки. Серія «Економіка та менеджмент»: збірник наукових праць. – Луцький національний технічний університет. – 2012. – Випуск 9 (34). – Ч. 2. – С. 594–601.

**13.** Основні засоби України у 2014 році. Статистичний бюлетень. – К. : Державна служба статистики України, 2015. – С. 19.

**14. Озеран А. В.** Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.09 / Озеран Алла Володимирівна. – К., 2015. – 559 с.

**15. Жмайлова О. Г.** Особливості оцінки зменшення корисності об'єктів основних засобів / О. Г. Жмайлова, В. О. Ляшенко // *Materiały X Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji «Naukowa myśl informacyjnej powieki - 2014»*. Volume IV. Ekonomiczne nauki: Przemysł. Nauka i studia. – 112 s. (S. 19–24).

**16. Яцунська О. С.** Облікова політика суб'єкта господарювання щодо об'єктів основних засобів у контексті імплементації МСФЗ / О. С. Яцунська // Статистика України. – 2016. – № 1. – С. 79–87.

**17. Соколов Я. В.** Оценка по справедливой стоимости / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 1. – С. 10–13.

**18. Цыганова Т. Б.** Развитие методики стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Татьяна Борисовна Цыганова. – Казань, 2011. – 162 с.

**19. Машкова Т. В.** Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.09 / Машкова Тетяна Володимирівна. – К., 2016. – 319.

**20. Чалый И.** Уменьшение полезности основных средств: суть и основы процедуры / И. Чалый // Все о бухгалтерском учете. – 2012. – № 16. – С. 11–18.

**Науковий керівник – Лоханова Н. О.,** доктор економічних наук, професор, завідувачка кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету

## REFERENCES

Baymuratov, I. Yu. "Prakticheskiye aspekty analiza nefinansovykh aktivov na predmet obestseniya v usloviyakh krizisa" [Practical aspects of the analysis of non-financial assets for impair-

ment in the conditions of crisis]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, no. 1 (133) (2010): 17-21.

Boronina, E. S. "Sovershenstvovaniye protsedur bukhgalterskoy otsenki osnovnykh sredstv v ucheto-informatsionnoy sisteme organizatsiy" [The improvement of the procedures of accounting measurement of fixed assets in the accounting information system of organizations]. *Dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.12*, 2011.

Chalyy, I. "Umensheniye poleznosti osnovnykh sredstv: sut i osnovy protsedury" [The reduction of utility fixed assets: the essence and the basics of the procedure]. *Vse o bukhgalterskom uchete*, no. 16 (2012): 11-18.

Holov, S. F., and Kostiuhenko, V. M. *Bukhhalterskiy oblik ta finansova zvitnist za mizhnarodnyimi standartami* [Accounting and financial reporting according to international standards]. Kharkiv: Faktor, 2013.

Kuzina, R. V. *Korporativnyi oblik i zvitnist v Ukraini: suchasnyi stan i perspektivy rozvytku* [Corporate accounting and reporting in Ukraine: modern state and prospects of development]. Kherson: Hrin D. S., 2015.

Lokhanova, N. O. *Intehratsiyni protsesy v obliku v umovakh instyutsionalnykh peretvoren* [Integration processes in the accounting in terms of institutional transformations]. Kherson: Hrin D. S., 2012.

Lovinska, L. H. "Otsinka v suchasniy systemi bukhgalterskoho obliku pidpriemstv Ukrainy" [Assessment in the modern accounting system of the enterprises of Ukraine]. *Dys. ... dokt. ekon. nauk: 08.00.09*, 2007.

Makeieva, O. V. "Zmenschennia korysnosti osnovnykh zasobiv – problemy bukhgalterskoho vidobrazhennia" [The reduction of utility fixed assets – accounting treatment of problems]. *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen*, no. 22 (2005): 232-237.

Mashkova, T. V. "Oblikovo-informatsiine vidobrazhennia yakisnykh parametriv silskohospodarskykh uhid" [Accounting and information display of quality parameters of agricultural land]. *Dys. ... kand. ekon. nauk: 08.00.09*, 2016.

*Osnovni zasoby Ukrainy u 2014 rotsi* [The main means of Ukraine in 2014]. Kyiv: Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy, 2015.

Ozeran, A. V. "Harmonizatsiia finansovoi zvitnosti pidpriemstv z mizhnarodnyimi standartami ta potrebami upravlinnia" [Harmonization of financial reporting with international standards and requirements of the office]. *Dys. ... dokt. ekon. nauk: 08.00.09*, 2015.

Pavliuk, I. "Izmeneniya v bukhgalterskom uchete umensheniya i vosstanovleniya poleznosti osnovnykh sredstv" [Changes in accounting reduction and recovery of utility fixed assets]. *Bukhhalterskiy uchet i audit*, no. 12 (2005): 21-26.

Sokolov, Ya. V. "Otsenka po spravedlivoy stoimosti" [Evaluation at fair value]. *Bukhhalterskiy uchet*, no. 1 (2006): 10-13.

Tikhomirov, D. V. "Obestseniye aktivov v otchetnosti kompaniy: trebovaniya standartov i itogi 2008-2010 godov v mire i Rossii" [Impairment of assets in the financial statements of companies: the requirements of the standards and the results of 2008-2010 in Russia and the world]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, no. 36 (186) (2011): 2-11.

Tsyganova, T. B. "Razvitiye metodiki stoimostnoy otsenki obektov bukhgalterskogo ucheta" [The development of the methods of valuation of objects of accounting]. *Dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.12*, 2011.

Vakhrushina, M. A. "Testirovaniye aktivov na obestseniye pri sostavlennii finansovoy otchetnosti: prakticheskiye aspekty" [Testing assets for impairment when preparing financial statements: practical aspects]. *Korporativnaya finansovaya otchetnost. Mezhdunarodnyye standarty*. <http://www.fnotchet.ru/article.html?id=76>

Yatsunskaya, O. S. "Oblikova polityka subiekta hospodariuvannia shchodo obektiv osnovnykh zasobiv u konteksti implementatsii MSFZ" [The accounting policies of the entity regarding the property, plant and equipment in the context of IFRS implementation]. *Statystyka Ukrainy*, no. 1 (2016): 79-87.

Yatsunskaya, O. S. "Problemy vidobrazhennia zmeshennia korysnosti osnovnykh zasobiv" [The problem of reflection of impairment of fixed assets]. *Ekonomichni nauky. Seriya «Ekonomika ta menedzhment»*, vol. 2, no. 9 (34) (2012): 594-601.

Zubilevich, S. Ya. "Umsheniye poleznosti aktivov" [Impairment of assets]. *Bukhgalterskiy uchet i audit*, no. 2 (2005): 9-13.

Zhmailova, O. H., and Liashenko, V. O. "Osoblyvosti otsinky zmeshennia korysnosti ob'ektiv osnovnykh zasobiv" [Peculiarities of assessment of impairment of fixed assets]. *Naukova myst informatsyjnej powieki – 2014*. Vol. 4. *Ekonomiczne nauki: Przemysl. Nauka i studia*, 2014. 19-24.

УДК 338.45:339.9(477)

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ДОРОЖНІХ КАРТ ЯК СУЧАСНОГО ІНСТРУМЕНТУ СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ

© 2016 ХАУСТОВА В. Є.

УДК 338.45:339.9(477)

### Хаустова В. Є. Теоретико-методичні засади побудови дорожніх карт як сучасного інструменту стратегічного планування соціально-економічних процесів

Статтю присвячено узагальненню теоретико-методичних засад побудови дорожніх карт і розробці методичного підходу до їх побудови. Досліджено генезу розвитку дорожніх карт як інструменту стратегічного планування. Проаналізовано тлумачення поняття «дорожня карта» в науковій літературі та визначено основні особливості дорожніх карт. Розглянуто місце дорожніх карт у системі стратегічного управління. Досліджено класифікації дорожніх карт у науковій літературі. Проаналізовано методи та еволюцію процесів побудови дорожніх карт. Розглянуто загальний вигляд дорожньої карти. Запропоновано методичний підхід до побудови дорожньої карти реалізації певного процесу, що базується на узагальненні зарубіжних форсайт-досліджень технологій майбутнього, використанні сценарного підходу та визначенні індикаторів оцінки реалізації процесу. Наведено апробацію запропонованого методичного підходу для розробки технологічно-продуктової дорожньої карти реалізації програми наукових досліджень і розробки нового класу паротурбінних установок в рамках технологічної платформи «Енергетичне машинобудування в Україні».

**Ключові слова:** дорожня карта, картування, стратегічне планування, сценарний підхід, методичний підхід, технології, форсайт-дослідження, технологічна платформа, енергетичне машинобудування.

**Рис.:** 8. **Табл.:** 5. **Бібл.:** 23.

**Хаустова Вікторія Євгенівна** – доктор економічних наук, доцент, старший науковий співробітник відділу інноваційного розвитку та конкурентоспроможності, Науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку НАН України (пл. Свободи, 5, Держпром, 7 під'їзд, 8 поверх, Харків, 61022, Україна)

**E-mail:** v.khaust@gmail.com

УДК 338.45:339.9(477)

### Хаустова В. Е. Теоретико-методические основы построения дорожных карт как современного инструмента стратегического планирования социально-экономических процессов

Статья посвящена обобщению теоретико-методических основ построения дорожных карт и разработке методического подхода к их построению. Исследован генезис развития дорожных карт как инструмента стратегического планирования. Проанализировано толкование понятия «дорожная карта» в научной литературе и определены основные особенности дорожных карт. Рассмотрено место дорожных карт в системе стратегического управления. Исследованы классификации дорожных карт, представленные в научной литературе. Проанализированы методы и эволюция процессов построения дорожных карт. Рассмотрен общий вид дорожной карты. Предложен методический подход к построению дорожной карты реализации определенного процесса, основанный на обобщении зарубежных форсайт-исследований технологий будущего, использовании сценарного подхода и определении индикаторов оценки реализации процесса. Приведена апробация предложенного методического подхода для разработки технологически-продуктовой дорожной карты реализации программы научных исследований и разработки нового класса паротурбинных установок в рамках технологической платформы «Энергетическое машиностроение в Украине».

**Ключевые слова:** дорожная карта, картирование, стратегическое планирование, сценарный подход, методический подход, технологии, форсайт-исследования, технологическая платформа, энергетическое машиностроение.

**Рис.:** 8. **Табл.:** 5. **Библ.:** 23.

**Хаустова Виктория Евгеньевна** – доктор экономических наук, доцент, старший научный сотрудник отдела инновационного развития и конкурентоспособности, Научно-исследовательский центр индустриальных проблем развития НАН Украины (пл. Свободы, 5, Госпром, 7 подъезд, 8 этаж, Харьков, 61022, Украина)

**E-mail:** v.khaust@gmail.com

UDC 338.45:339.9(477)

### Khaustova V. Ye. The Theoretic-Methodical Foundations of Composing Road Maps as a Current Tool for Strategic Planning of Socio-Economic Processes

The article is concerned with generalization of the theoretic-methodical foundations of composing road maps together with development of a methodical approach to their composing. Genesis of the development of road maps as a tool for strategic planning has been researched. Interpretation of the concept of «road map» in the scientific literature has been analyzed and the main features of road maps have been determined. Place of road maps in the system of strategic management has been considered. The classifications of road maps available in the scientific literature have been examined. Both methods and evolution of processes of composing road maps have been analyzed. A general form of road map has been discussed. A methodical approach to composing a road map for implementation of certain process has been proposed, which is based on generalizing the foreign foresight studies on future technologies, using the scenario approach, and determining indicators for assessing the implementation process. An approbation of the proposed methodical approach to developing a technological-production road map for implementation of the program of research and development of a new class of steam-turbine plants in terms of the technology platform «Power engineering in Ukraine» has been provided.

**Keywords:** road map, mapping, strategic planning, scenario approach, methodical approach, technologies, foresight studies, technology platform, power engineering.

**Fig.:** 8. **Tabl.:** 5. **Bibl.:** 23.

**Khaustova Victoria Ye.** – D. Sc. (Economics), Associate Professor, Senior Research Fellow of the Department of innovation development and competitiveness, Research Centre of Industrial Problems of Development of NAS of Ukraine (8 floor, 7 entrance, Derzhprom, 5 Svobody Square, Kharkiv, 61022, Ukraine)

**E-mail:** v.khaust@gmail.com